

0- 792059

На правах рукописи



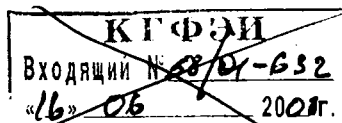
Третьякова Елена Владимировна

**ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ
ОПЕРАТОРАМИ СОТОВОЙ СВЯЗИ**

Специальность 08.00.12 –
Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Екатеринбург – 2008



Диссертационная работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита
ГОУ ВПО «Уральский государственный экономический университет»

Научный руководитель

Коновалова Ирина Рафаиловна
доктор экономических наук

Официальные оппоненты:

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000689859

Исходящая документация

Селиванова Галина Павловна
доктор экономических наук, профессор
Шевелева Елена Валентиновна
кандидат экономических наук, доцент

ГОУ ВПО «Пермский государственный
университет»

Защита состоится 3 июля 2008 года в 10.00 часов на заседании
диссертационного совета ДМ 212.287.02 при ГОУ ВПО «Уральский
государственный экономический университет» по адресу: 620144, г.
Екатеринбург, ГСП-219, ул. 8 Марта/Народной Воли, 62/45, зал заседаний
ученого совета (ауд. 150).

пр
М:
эк
21

зачтано,
ул. 8
венный
ста ДМ

«
д
гс

ВПО
сратом
льский

А

Ученый секретарь диссертационного совета,
доктор экономических наук, профессор

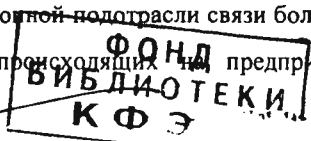
О.Б.Веретенникова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Сотовая связь в России в настоящее время относится к одной из наиболее динамично развивающихся подотраслей экономики. По прибыльности, капитализации и по объемам налоговых платежей в бюджеты разных уровней крупнейшие отечественные операторы сотовой связи стоят сразу за нефтегазодобывающими компаниями. Развитие российских предприятий сотовой связи на мировом уровне, по мнению Российских и международных аналитиков, является масштабным и стремительным. Темпы роста подотрасли в России за последние годы опережают соответствующие показатели ведущих мировых держав в 6-8 раз.

Подотрасль сотовой связи начала формироваться в России в период экономических реформ, разрушения основ централизованной экономики и начала формирования рыночных отношений. В результате происходивших процессов были отменены действующие отраслевые нормативно-методические указания по порядку учета хозяйственных операций в целом по отрасли связи. В результате предприятия вынуждены действовать, исходя из собственного понимания правильности ведения учета, несистематизированных, в некоторых случаях противоречащих друг другу разъяснений со стороны органов государственной власти, теоретиков и практиков бухгалтерского учета. Следствием этого является то, что на однотипных предприятиях подотрасли и даже в разных филиалах одной компании применяются разные подходы к организации бухгалтерского учета. Это приводит к существенным различиям и несопоставимости информации в сформированной отчетности компаний сотовой связи, а также к претензиям со стороны контролирующих органов. В этой связи процесс унификации подходов к решению учетных проблем приобретает особую важность. В этом заинтересованы как операторы сотовой связи и инвесторы, так и государство в целом.

В условиях быстрого развития инновационной подотрасли связи большое значение имеет правильность отражения происходящих на предприятии

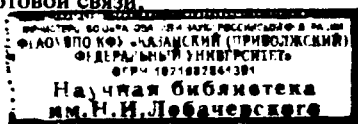


хозяйственных процессов, таких как оказание услуг связи; расходы, связанные с оказанием услуг; расчеты за услуги связи с абонентами; взаиморасчеты с партнерами. Корректная организация учета этих процессов позволит избежать убытков, недополученной прибыли, а также повысит эффективность деятельности предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе.

Важность данной подотрасли для экономики России, недостаточность теоретических и практических разработок в области бухгалтерского учета, учитывающих особенности сотовой связи, в условиях высоких темпов развития и значительного экономического потенциала подотрасли предопределили выбор темы исследования.

Цели и задачи исследования. Основной целью диссертационного исследования является выявление и анализ специфических инновационных процессов в подотрасли сотовой связи, разработка и обоснование базовых принципов отражения основных специфических транзакций операторами при осуществлении деятельности по оказанию услуг сотовой связи. Достижение поставленной цели предполагает постановку и решение следующих задач:

- изучение правовых основ деятельности по оказанию услуг сотовой связи и их влияния на формирование бухгалтерской информации;
- исследование экономической сущности понятия деятельности по оказанию услуг сотовой связи и ее особенностей с позиции бухгалтерского учета; выявление сущности и структуры услуг, предоставляемых операторами сотовой связи, с учетом характерных для подотрасли особенностей;
- определение и системное изучение актуальных проблем в отношении бухгалтерского учета доходов, расходов операторов и экономических процессов, происходящих при осуществлении деятельности по оказанию услуг сотовой связи;
- выделение специфических для подотрасли сотовой связи понятий, исследование их экономической сущности и определение подходов к отражению таких понятий в учете операторами сотовой связи;



- определение путей решения выявленных проблем, разработка методических предпосылок системы учета доходов и расходов операторами сотовой связи.

Предметом исследования являются отраслевые и правовые аспекты осуществления деятельности по оказанию услуг сотовой связи, совокупность теоретических и организационно-методических подходов к учету доходов и расходов телекоммуникационных компаний с учетом отраслевых особенностей, характерных для деятельности по оказанию услуг сотовой связи.

Объектом исследования является хозяйственная деятельность компаний сотовой связи, процессы формирования учетной информации, отражающей особенности оказания услуг связи, теоретические и практические проблемы учета доходов и расходов, возникающие в ходе ведения бухгалтерского учета операторами сотовой связи.

В диссертационной работе были исследованы финансовая отчетность и информация о хозяйственной деятельности предприятий, оказывающих услуги сотовой связи на федеральном уровне: ОАО «Мобильные ТелеСистемы», ОАО «Вымпелком», ОАО «Мегафон», а также операторов, деятельность которых территориально ограничена одним или несколькими регионами России: ОАО «Уралсвязьинформ», ЗАО «Уралтел», ООО «Екатеринбург-2000» и других.

Теоретической и методологической основой исследования послужили законодательные и нормативные акты Российской Федерации, регламентирующие деятельность компаний, оказывающих услуги сотовой связи, а также труды отечественных и зарубежных авторов, посвященные проблемам бухгалтерского учета и отчетности, возникающим при осуществлении деятельности по оказанию услуг сотовой связи, таких как Д.Александр, В.Д.Андреев, М.И.Баканов, А.Бриттон, В.Б.Ивашкевич, Э.Йориссен, П.И.Камышанов, В.Э.Керимов, И.Р.Коновалова, Д.Н.Корафас, М.И.Кутер, Е.В.Матвеева, М.В.Мельник, А.И.Обермейстер, Е.В.Орлова, Я.В.Соколов, Г.В.Федорова, Ч.Т.Хорнгрен и др. В работе использованы методические и инструктивные материалы органов государственного

управления, Министерства информационных технологий и связи России, Министерства Финансов России, положения Международных стандартов финансовой отчетности, Российских положений по бухгалтерскому учету, данные бухгалтерского учета и отчетности хозяйствующих субъектов, данные наблюдений и собственных исследований автора, нормативная и справочная литература. В ходе исследования имеющихся работ отечественных и зарубежных авторов выяснилось, что в настоящее время отсутствует опыт комплексного исследования проблемы корректной организации учетных процессов в компаниях телекоммуникационного комплекса.

В основе любой системы бухгалтерского учета компаний связи находится учет доходов и расходов, учет расчетов за услуги связи. Изучение его постановки у федеральных и региональных операторов сотовой связи привело нас к выводу о том, что существующая практика этого учета недостаточно отвечает потребностям компаний телекоммуникационного комплекса в условиях рыночной экономики, не способствует возможности формирования сопоставимой финансовой отчетности предприятий связи с учетом отраслевых особенностей в условиях высоких темпов развития подотрасли. Все это делает исследование вопросов методологии и организации такого учета актуальным.

Исследование основывается на изучении и обобщении имеющихся материалов и применении следующих методов исследования: сравнительного и логического анализа, экспертных оценок, личных наблюдений, монографических изучений, классификации, группировки, системного и комплексного подхода.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в теоретическом обосновании и практическом решении комплекса методических и научно-практических вопросов, связанных с отражением в учете доходов и расходов компаниями, оказывающими услуги сотовой связи, подчинении ранее разрозненного материала единым принципам, приведение его в систему с учетом отраслевых особенностей. В процессе работы получены следующие основные научные результаты:

1. Выявлены соотношения гражданского законодательства и бухгалтерского учета в области осуществления деятельности по оказанию услуг сотовой связи с учетом отраслевых особенностей с позиции их влияния на порядок отражения доходов и расходов в учете компаниями связи.

2. Определена экономическая сущность процесса оказания услуг сотовой связи с позиции бухгалтерского учета, разработана авторская классификация услуг сотовой связи, необходимая для корректного отражения в учете доходов компаниями сотовой связи.

3. Выявлены и проанализированы актуальные проблемы, касающиеся отражения в учете доходов и расходов операторами, даны рекомендации по организации бухгалтерского учета специфических для подотрасли сотовой связи доходов и расходов телекоммуникационных компаний.

4. Выделены специфические для подотрасли сотовой связи понятия, на основе исследования экономической сущности определены подходы к отражению таких понятий в учете операторами сотовой связи.

5. Разработана и теоретически обоснована методика организации аналитического учета доходов и расходов операторов в процессе осуществления деятельности по оказанию сотовых услуг с учетом отраслевых особенностей.

Теоретическая значимость работы заключается в системном подходе к организации бухгалтерского учета доходов и расходов операторов с учетом специфических особенностей подотрасли, основанном на экономическом содержании учетных данных.

Практическая ценность диссертационного исследования заключается в возможности использования его результатов при отражении в учете хозяйственных процессов, возникающих при осуществлении деятельности по оказанию услуг сотовой связи, в возможности разработки на их основе рабочего плана счетов компаний мобильной связи, в возможности использования результатов при разработке отраслевых инструкций по бухгалтерскому учету доходов и расходов предприятий, оказывающих услуги

сотовой связи. Результаты исследования внедрены в практику деятельности компаний, предоставляющих услуги сотовой связи, что подтверждено заключениями, предоставленными федеральными и региональными операторами.

Апробация результатов исследования. Основные теоретические и практические результаты исследования докладывались на научно-практических конференциях Екатеринбурга, Петрозаводска, Воронежа, Омска, Москвы, на международных симпозиумах и нашли свое отражение в 20 опубликованных работах общим объемом 12,86 печ.л. (авторских 12,16 печ.л.). В том числе пять публикаций, объемом 2,36 печ.л. (авторских 2,0 печ.л.), в изданиях, включенных в Перечень ведущих рецензируемых ВАК научных журналов и изданий. По результатам исследования опубликована монография «Особенности учета доходов и расходов операторами сотовой связи» объемом 7,15 печ.л.

Используя разработанную методику ранжирования расходов, выработки единых подходов к отражению в бухгалтерском учете расходов и организации аналитического учета затрат операторов, автором разработаны и направлены в Министерство информационных технологий и связи Российской Федерации методические рекомендации по формированию и учету затрат на производство и реализацию услуг компаниями, оказывающими услуги сотовой связи. На которые диссертантом получена положительная письменная реакция из Департамента государственной политики в области экономической, финансовой и инвестиционной деятельности Министерства информационных технологий и связи.

Структура работы: введение, три главы, заключение, библиография, 5 приложений, работа иллюстрирована 2 таблицами, 4 схемами.

Во **введении** обоснованы актуальность избранной темы исследования, определены цели и задачи исследования, отражены предмет и объект, сформулированы основные положения научной новизны и практическая значимость выполненного исследования.

В первой главе диссертации «Гражданско-правовые и экономические предпосылки учетного регулирования деятельности по предоставлению услуг сотовой связи» выявлены соотношения гражданского законодательства и бухгалтерского учета в области осуществления деятельности по оказанию услуг сотовой связи с учетом отраслевых особенностей с позиции их влияния на формирование бухгалтерской информации. Выделены и обоснованы основные этапы процесса заключения договора на оказание услуг сотовой связи с позиции отражения доходов и расходов в учете компаний связи. Определена экономическая сущность процесса оказания услуг сотовой связи с позиции бухгалтерского учета, разработана авторская классификация услуг сотовой связи, необходимая для корректного отражения в учете доходов компаниями сотовой связи.

Во второй главе «Особенности учета доходов и расходов операторами сотовой связи» исследован и обобщен сложившийся в подотрасли опыт по порядку отражения сотовыми операторами в учете хозяйственных операций, связанных с деятельностью по оказанию услуг. На основе исследования экономической сущности доходов, получаемых операторами связи, даны методические рекомендации по порядку отражения в бухгалтерском учете доходов телекоммуникационных компаний. Выявлены и проанализированы актуальные проблемы, касающиеся отражения в учете затрат операторов, предложены и теоретически обоснованы рекомендации по организации бухгалтерского учета специфических для подотрасли сотовой связи расходов. Исследованы специфические для сотовой связи понятия, такие как «Карта предварительной оплаты», SIM-карта, сформулированы и обоснованы подходы к отражению в бухгалтерском учете компаниями телекоммуникационного комплекса таких понятий.

В третьей главе «Методические предпосылки развития системы учета доходов и расходов операторами сотовой связи» автором разработана методика организации аналитического учета доходов операторов сотовой связи в процессе осуществления деятельности по оказанию услуг. Разработана

принципиально новая номенклатура статей затрат на оказание услуг в подотрасли сотовой связи, проведено ранжирование расходов операторов на основе их экономической сущности в соответствии с потребностями компаний, разработана методика организации аналитического учета расходов операторов.

В заключении диссертации сформулированы основные результаты исследования, сформулированы основные предложения теоретического и практического характера.

В приложениях представлены вспомогательные аналитические материалы, иллюстрирующие и дополняющие положения диссертации.

ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Выявлены соотношения гражданского законодательства и бухгалтерского учета в области осуществления деятельности по оказанию услуг сотовой связи с учетом отраслевых особенностей с позиции их влияния на порядок отражения доходов и расходов в учете компаниями связи.

Законодательство Российской Федерации в области сотовой связи основывается на Конституции и Гражданском законодательстве, состоит из Федерального закона от 07.07.2003г. № 126-ФЗ «О связи» и иных федеральных законов. В ходе изучения влияния правовых аспектов деятельности по оказанию услуг сотовой связи на формирование бухгалтерской информации были выявлены особенности договора об оказании услуг: консенсуальность, двусторонность и возмездность.

Детализацию гражданско-правовых понятий, используемых в отрасли связи, представляют собой правила оказания услуг связи. Законодательное регулирование договора на оказание мобильных услуг представлено автором в виде схемы (рис. 1).

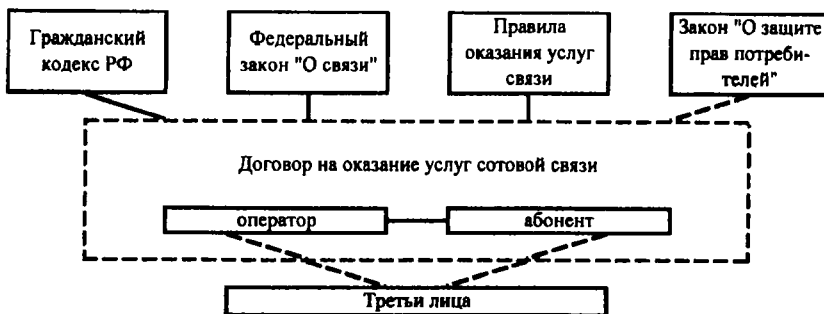


Рис. 1. Законодательное регулирование договора на оказание услуг сотовой связи

В работе исследованы гражданско-правовые отношения, возникающие между взаимодействующими операторами сетей электросвязи, участвующими в обеспечении единого технологического процесса предоставления услуг. Предметом договора о межсетевом взаимодействии являются правоотношения по предоставлению оператором, имеющим лицензию на услуги местной телефонной связи, абоненту своей сети возможности пользоваться услугами междугородной и международной связи, которые будут оказываться операторами связи, имеющими соответствующие лицензии. Поскольку предмет обязательства – услуга связи – неделим, в ходе исследования был сделан вывод о том, что операторы фактически являются соисполнителями при оказании услуг мобильной связи.

В ходе изучения и анализа гражданско-правовых основ в сфере оказания сотовых услуг диссертантом были выявлены способы оформления договорных отношений и стадии процесса заключения договора с целью изучения их влияния на порядок формирования доходов и расходов оператора (рис. 2).

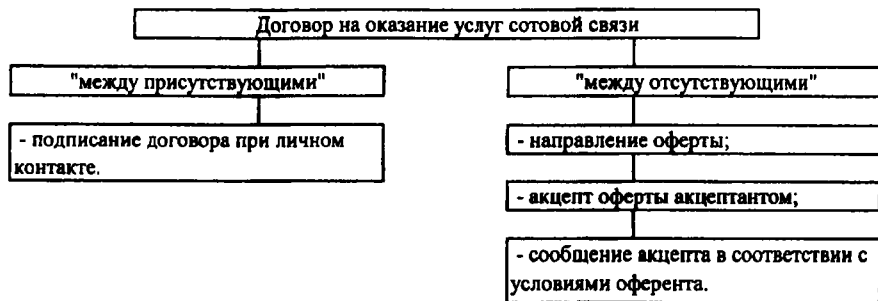


Рис 2. Способы оформления договорных отношений и стадии процесса заключения договора на оказание услуг сотовой связи

Вышеуказанные способы оформления договорных отношений не имеют принципиальных различий по механизму исполнения договора. Процесс заключения договора «между отсутствующими» значительно отличается, поскольку сторонам сделки приходится решать вопросы, не вызывающие сложностей при заключении договора «между присутствующими». Предложение заключить договор на оказание услуг сотовой связи (оферта) содержится в правилах предоставления услуг сотовой связи и адресуется лицам, являющимся законными владельцами SIM-карты. Диссертантом было определено, что для абонентов и операторов сотовой связи акцептом оферты является момент начала пользования услугами связи лицом, являющимся законным владельцем SIM-карты, или момент подтверждения таким лицом своего письменного согласия с правилами – в зависимости от того, какое из названных событий наступит ранее. В первом случае сообщением акцепта, т.е. моментом заключения договора, будет являться факт начала пользования услугами, во втором – поступившее в адрес оператора письменное согласие с правилами абонента. Диссертантом отмечено, что предложенное в исследовании выделение и обоснование этапов процесса заключения договора на оказание мобильных услуг «между отсутствующими» с учетом отраслевых особенностей сотовой связи ранее ни одним автором не производилось. Выделенные этапы заключения договора на оказание услуг сотовой связи

являются основополагающим моментом для признания в бухгалтерском учете оператора доходов и расходов.

2. Определена экономическая сущность процесса оказания услуг сотовой связи с позиции бухгалтерского учета, разработана авторская классификация услуг сотовой связи, необходимая для корректного отражения в учете доходов компаниями сотовой связи.

В ходе исследования были определены экономические особенности отрасли связи. Основными из них являются неимущественный характер продукции связи и совпадение во времени процесса производства и потребления продукции связи. Последний признак особенно важен для корректного отражения в учете происходящих на предприятии хозяйственных процессов.

С точки зрения автора важно подчеркнуть, что непосредственным результатом деятельности сотовой связи является полезный результат ее производственной деятельности по передаче телефонных сообщений, данных машинной информации, работы телематических служб. Продукцией оператора связи является полезный результат деятельности данного оператора по обработке сообщений на исходящем, транзитном, входящем участке.

В ходе исследования была выявлена проблема смешения в учете операторов понятий услуг связи и внутреннего учета операторов. Для правомерности отражения хозяйственных операций и верного понимания хозяйственных процессов, происходящих на предприятии, операторам рекомендовано разрабатывать и закреплять внутренними распорядительными документами перечень предоставляемых услуг в виде прейскуранта услуг сотовой связи. При этом в прейскурант не должны быть включены действия компании, направленные на обеспечение потребностей по ведению внутреннего учета, т.к. по существу они не являются услугами связи. Автором был систематизирован и дополнен перечень предоставляемых компаниями связи сотовых услуг.

Автором было отмечено, что фактическое количество услуг операторов может достигать тысячи и более позиций. С точки зрения отражения оказанных услуг в бухгалтерском учете перечень услуг не имеет существенного значения, важным является определение классификационных признаков услуг сотовой связи. Отметим, что ранее ни одним автором классификация услуг сотовой связи разработана не была. Диссертантом была разработана авторская классификация мобильных услуг, необходимая для корректного отражения в учете доходов компаний сотовой связи. Наиболее значимыми из них являются классификации: по виду оказываемой услуги, по принципу взимания платы, по принципу оказания, по признаку оказывающей стороны, по территории оказания услуги сотовой связи. При этом структура услуг является внутренним признаком деятельности оператора, необходимым для отражения в учете компании хозяйственных операций.

3. Выявлены и проанализированы актуальные проблемы, касающиеся отражения в учете доходов и расходов операторами, даны рекомендации по организации бухгалтерского учета специфических для подотрасли сотовой связи доходов и расходов телекоммуникационных компаний.

Результат оказания услуги сотовой связи неотделим от самих действий по оказанию услуги, поэтому законодательство не предусматривает какого-либо порядка приема - передачи услуги. Основанием для отражения в учете доходов являются показания оборудования связи, учитывающего объем оказанных услуг оператором, а также условия заключенного с пользователем услуг договора об оказании услуг связи.

Автором были проанализированы актуальные проблемы, касающиеся отражения в учете доходов от оказания мобильных услуг, и рекомендованы способы отражения в учете отдельных операций по доходам.

Важным вопросом отражения доходов в учете оператора сотовой связи, который был рассмотрен автором, является предоставление скидок. По существу любая скидка - это уменьшение продавцом при определенных

условиях заявленной ранее цены. В связи с этим у многих авторов возникает основной вопрос: не получится ли, что из-за скидки часть услуг покупатель потребит бесплатно? Поэтому скидка, влияющая на формирование тарифа, должна быть отражена, по мнению диссертанта, непосредственно в договоре или тарифном плане оператора. Была проанализирована самая распространенная категория скидок - скидки, вызванные маркетинговой политикой организации, в том числе при продвижении на рынки новых услуг, не имеющих аналогов. Диссертантом рекомендовано компаниям сотовой связи такие скидки закреплять маркетинговой политикой и приказом руководителя. Для объективного формирования величины доходов необходимо, чтобы организация обосновала размер применяемых цен или скидок. Для придания документу большего веса его можно сделать составной частью учетной политики.

Следующим был рассмотрен актуальный вопрос о порядке отражения в учете тарифных договоров, выраженных в условных единицах. Многие компании мобильной связи реализуют услуги связи по тарифам, выраженным в условных единицах. Диссертантом был сделан вывод, что использование условных единиц в расчетах, курс которых зависит от курса валют иностранных государств, либо от внутреннего курса компании является специфической особенностью договоров на оказание услуг сотовой связи. Все наличные и безналичные платежи на территории России должны осуществляться в рублях, кроме случаев, установленных законодательством. При этом гражданским законодательством предусмотрена возможность устанавливать цену в договоре в иностранной валюте или в условных денежных единицах, пересчитываемых в рубли в согласованный сторонами срок. В таком случае при отражении в учете доходов у операторов возникают курсовые разницы, которые принимаются к учету в качестве прочих доходов или прочих расходов организации. Таким образом, при отражении в учете курсовых разниц происходит искажение структуры доходов телекоммуникационных компаний.

В целях приведения в соответствие бухгалтерского учета доходов компаний сотовой связи к положениям Международных стандартов и действующего Российского законодательства, а также в целях оптимизации учета и обеспечения соответствия структуры доходов операторов автор рекомендует использовать в договорных отношениях и при составлении отчетных документов в качестве расчетной единицы Российский рубль.

Одной из экономических особенностей, отличающей отрасль связи от других отраслей материального производства, является совпадение во времени процесса производства и потребления продукции связи, поэтому в учете операторов отсутствует незавершенное производство. Факт наличия ряда специфических видов расходов вызывает затруднение в корректном и единообразном отражении в учете операторов затрат, связанных с предоставлением услуг.

Диссертант отмечает, что рассмотренные ниже способы отражения в учете расходов, характерных только для подотрасли сотовой связи, ранее ни одним автором не исследовались и не анализировались. Автору приходилось использовать общий подход, выявлять отличительные признаки отдельных видов расходов. Каждый признак был рассмотрен и изучен, на базе проведенного в первой главе анализа гражданско-правовых основ в сфере оказания услуг связи и исследования их экономических особенностей был предложен оптимальный с точки зрения диссертанта порядок отражения в учете специфических для сотовых компаний расходов.

Выявленные в ходе исследования актуальные проблемы, касающиеся отражения в учете специфических для подотрасли сотовой связи расходов, и рекомендованный диссертантом порядок отражения в учете таких расходов представлены в таблице 1.

Таблица 1.

Проблемы и рекомендации по порядку отражения в учете специфических для подотрасли сотовой связи расходов

№ п/п	Вид расхода	Выявленные проблемы отражения в учете специфических для сотовой связи расходов	Рекомендации диссертанта по порядку отражения в учете характерных для подотрасли расходов
1	Расходы на биллинговое программное обеспечение.	Субъективность при определении ожидаемого срока полезного использования, и, как следствие, некорректно сформированные расходы оператора сотовой связи.	Рекомендовано специалистам оператора сотовой связи и специалистам компаний-разработчика программного обеспечения коллегиально устанавливать срок полезного использования программы с документальным закреплением объективно выбранного срока.
2	Расходы на лицензирование.	Существующий опыт в области бухгалтерского учета расходов заключается в равномерном включении в состав расходов стоимости лицензии.	Признавать такие расходы одновременно в периоде получения разрешения и начала осуществления деятельности по оказанию услуг сотовой связи, исходя из экономической сущности понятия.
3	Плата за использование радиочастотного ресурса.	Различия в порядке отражения в учете в качестве расходов разовой и ежегодной платы за использование радиочастотного ресурса операторами сотовой связи.	На основе анализа экономических особенностей разовую плату за использование спектра принимать в расходы одновременно в периоде получения права на использование спектра. Ежегодную плату за использование ресурса следует списывать в расходы равномерно в течение периода, за который произведена оплата.
4	Расходы на роуминг и трафик.	Оператор, фактически оказавший услугу абоненту другого оператора, имеет договорные отношения не с абонентом, а напрямую с его оператором. Стороны, участвующие в оказании услуг, являются соисполнителями.	Исследовав экономическую сущность понятий «роуминг» и «трафик», автором рекомендовано хозяйственные операции, связанные с этими понятиями, отражать в расходах отчетного периода на основании отчетных документов.
5	Сбор за получение ресурса нумерации.	Различия в порядке отражения в учете в качестве расходов сбора за получение ресурса нумерации операторами сотовой связи.	Производить списание расходов на приобретение ресурса нумерации, основываясь на факте его использования, поскольку такой порядок списания наиболее соответствует допущению временной определенности фактов хозяйственной деятельности.
6	Расходы на присоединение к электросети связи общего пользования.	Существуют различные позиции операторов о порядке признания в качестве расходов платы за присоединение к электросети связи.	Согласно действующему законодательству присоединение к электросети является услугой. Предложенный порядок одновременного списания расходов на присоединение основывается на существе обязательства, возникающего из договора присоединения, которое заключается в предоставлении оператору технической возможности по использованию сети связи другого оператора.

По результатам проведенного исследования диссертантом предлагается для корректного отражения различных видов расходов в бухгалтерском учете, для эффективного управления затратами провести ранжирование расходов в соответствии с потребностями компаний связи. Также автор считает первостепенной задачей разработку и утверждение на государственном уровне методических рекомендаций по порядку отражения в учете операторов связи расходов, возникающих при осуществлении деятельности по оказанию услуг сотовой связи.

4. Выделены специфические для подотрасли сотовой связи понятия, на основе исследования экономической сущности определены подходы к отражению таких понятий в учете операторами сотовой связи.

При учете доходов и расходов в сотовой связи существует специфический порядок учета расчетов. Подотрасль сотовой связи является высокотехнологичной и инновационной подотраслью, техническая новация влечет изменения порядка отражения информации о хозяйственной деятельности в учете. Учет расчетов с абонентами для операторов сотовой связи тесно взаимосвязан с отражением в учете доходов и расходов и является его неотъемлемой частью. Поэтому диссертантом были исследованы особенности учета расчетов за услуги сотовой связи. Абонентские базы сотовых операторов исчисляются миллионами абонентов, услуги и тарифные планы настолько разнообразны, что ведение расчетов с абонентами в бухгалтерских программах не возможно. Расчеты организованы в биллинговой системе, которая является сетевым программно-техническим комплексом.

В ходе работы автор особый акцент делает на то, что при отражении доходов и расходов оператором сотовой связи в учете должно быть сочетание внутренних и внешних признаков. Внутренним признаком учета является вид оказываемой услуги, разработанная автором структура услуг сотовой связи и тариф. Внешним признаком учета является номер лицевого счета абонента. Автором был сделан вывод, что лицевой счет абонента – это аналитический счет в биллинговой системе, служащий для аккумулирования информации по

расчетам с каждым абонентом компании. Таким образом, по мнению автора, биллинговая система является важной учетной составляющей, характерной именно для подотрасли сотовой связи, через призму которой следует изучать проблемы учета оператора.

Диссертантом был исследован дуализм понятия «Карта предварительной оплаты», характерного именно для подотрасли сотовой связи. Для операторов сотовой связи такие карты являются схемой расчетов за предоставляемые ими услуги. Приобретая и активируя карту, абонент соглашается с условиями предоставления услуг связи и выплачивает оператору аванс за услуги, которые последний предоставит в будущем. Следовательно, для операторов карты - это способ оплаты предоставляемых ими услуг. Таким образом, покупка абонентом карточки предоплаты есть лишь предпосылка оказания услуги. Правоотношение по оказанию услуг сотовой связи приобретает в таком случае дискретный характер. Реальная обязанность оказывать услуги связи возникает у оператора сети не по факту оплаты, а по факту активации карточки.

При оплате абонентами услуг, оказываемых оператором, с использованием карт предоплаты, суммы авансовых платежей от неопределенного круга лиц, автор предлагает отражать операторам на отдельном субсчете счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». На указанном субсчете в силу невозможности идентификации лиц, от которых получены денежные средства, обусловленной технологическими особенностями процесса оказания услуг связи, аналитический учет по абонентам вести не следует. В момент активации карты, когда становится возможным идентифицировать лицевой счет абонента, сумму полученного от него авансового платежа следует переводить на субсчет счета 62 с аналитикой в разрезе абонентов.

В целях обеспечения технологического процесса по предоставлению услуг сотовой связи у операторов возникает необходимость распространения среди своих абонентов соответствующего оборудования SIM-карт. Ни в одной другой подотрасли нет такого понятия. Автором было исследовано данное

понятие, выявлены его экономические признаки и сделан вывод о том, что поскольку указанное оборудование, ввиду его технических характеристик, пригодно для использования исключительно в целях технологического обеспечения исполнения условий договоров на оказание услуг, реализация оператором SIM-карт является одним из способов извлечения доходов и является неотделимым элементом деятельности по оказанию услуг сотовой связи. На основании проведенного анализа автор делает заключение, что доходы от передачи абоненту SIM-карты являются разовыми доходами при подключении абонента к сети оператора сотовой связи. Такие доходы должны быть отражены в учете компании в момент признания договора на оказание мобильных услуг заключенным. Выдача SIM-карты сопровождается предоставлением абоненту индивидуального телефонного номера с подключением абонента к сети.

По вопросу отражения расходов на изготовление и приобретение SIM-карт и карт предварительной оплаты операторам рекомендовано учитывать их на счете учета материалов. По мнению диссертанта, списание расходов на приобретение карт оплаты в состав материальных затрат должно производиться по мере их активации абонентами, списание расходов на приобретение SIM-карт должно производиться в том отчетном периоде, в котором договор по предоставлению услуг сотовой связи признается заключенным.

5. Разработана и теоретически обоснована методика организации аналитического учета доходов и расходов операторов в процессе осуществления деятельности по оказанию сотовых услуг с учетом отраслевых особенностей.

Автором исследована экономическая сущность доходов, вследствие чего выявлена необходимость разработки экономически обоснованной структуры доходов для компаний сотовой связи. Разработка диссертантом структуры доходов от продажи услуг связи проведена на основании предложенной авторской классификации услуг сотовой связи. При этом структура доходов явилась основополагающим моментом при разработке методики организации

аналитического учета доходов операторов и выработки единых подходов к отражению доходов в бухгалтерском учете компаниями сотовой связи.

На основании сгенерированных в биллинговой системе отчетов о начислениях по оказанным услугам сотовой связи бухгалтерская служба оператора формирует в бухгалтерской программе итоговые проводки по начислению доходов на счете 90. Доходы от продажи услуг связи признаются в учете в момент выставления счетов абонентам в биллинговой системе. Выручка от продажи услуг мобильной связи определяется на основании данных биллинговой системы об объеме и видах оказанных услуг за отчетный период и утвержденных тарифов на услуги связи.

Исходя из предложенной диссертантом структуры доходов компаний связи и учитывая факт наличия рекомендованных Планом счетов бухгалтерского учета субсчетов к счету 90, автором на основании проведенного исследования разработана методика организации аналитического учета первого уровня к счету 90 «Продажи» по каждому виду оказываемых услуг. Разработанная диссертантом система аналитического учета доходов в компаниях сотовой связи представляет собой систему учета доходов оператора и анализа правомерности отражения выручки в отчетном периоде в необходимых для оператора аналитических разрезах. Важным с точки зрения диссертанта является тот факт, что будущее количество объектов аналитического учета не известно заранее, т.к. перечень услуг сотовой связи за счет продвижения на рынок новых мобильных услуг постоянно увеличивается. Разработанная аналитическая система счета 90 основана на видах и структуре услуг, предоставляемых операторами, и является системой первого уровня, аналитический учет по счету 90 рекомендовано также организовать по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией. Учет будет в данном случае аналитическим учетом второго, третьего и так далее уровней.

С целью повышения аналитичности и оперативности бухгалтерского учета операторов, для корректного отражения специфических видов расходов в

бухгалтерском учете, усиления контроля расходов и эффективного управления затратами компаний диссертантом было проведено ранжирование расходов в соответствии с потребностями компаний связи, предложена методика организации аналитического учета расходов и формирования статей затрат. Ранжирование расходов следует рассматривать как один из первых шагов по выработке единых подходов к отражению в бухгалтерском учете расходов операторами сотовой связи.

Учитывая тот факт, что подотрасль имеет ряд специфических видов расходов, ранжирование которых имеет большое значение для понятия их экономической сущности и корректного отражения в бухгалтерском учете, была разработана принципиально новая номенклатура статей затрат на оказание услуг в подотрасли сотовой связи. Предложенная номенклатура статей затрат в полной мере отвечает потребностям конкретной компании и подотрасли связи в целом. Разработанная классификация калькуляционных статей, по мнению автора, позволит отражать в учете расходы, основываясь на соблюдении принципа единства классификационных признаков, в полном объеме учитывающих особенности, характерные для сотовой связи в настоящее время. Ранжирование расходов позволило выделить отраслевую специфику, сгруппировать информацию в зависимости от потребностей пользователя.

На основании проведенного исследования, выделения специфических для подотрасли сотовой связи расходов и проведенного ранжирования расходов компаний связи диссертантом разработана методика организации аналитической системы первого уровня к счетам учета затрат. В целях совершенствования организации бухгалтерского учета автором рекомендовано проводить ранжирование затрат по местам их возникновения и учитывать затраты в разрезе отдельных структурных подразделений (филиалов, департаментов) в соответствии с организационной структурой компании. Принцип данной группировки затрат будет являться основой для организации аналитического учета второго уровня для счетов учета расходов.

Учитывая большое количество оказываемых операторами услуг, постоянно увеличивающееся количество объектов аналитического учета, в компаниях сотовой связи не формируется плановая и фактическая себестоимость услуг, не ведется учет затрат по объектам калькуляции и не производится распределение счетов 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу». Списание данных расходов осуществляется в конце отчетного периода напрямую в дебет счета 90 «Продажи». Такой порядок учета расходов, по мнению диссертанта, позволяет определить величину затрат в целом по предприятию за определенный период времени, а также проанализировать величину затрат по местам их возникновения и учитывать затраты в разрезе конкретных структурных подразделений в соответствии с организационной структурой компании. Учетные данные, накопленные на счете 90, позволяют получить достоверную информацию об эффективности деятельности компании за конкретный промежуток времени.

Достижение поставленной в начале исследования цели производилось, исходя из комплексного, системного подхода к процессу формирования учетной информации. Отметив, что процесс унификации подходов к решению учетных проблем особенно важен, автор исходил из того, что бухгалтерский учет является важнейшим источником информации о хозяйственной деятельности компании и ее финансовом состоянии. Его данные широко используются для принятия управленческих решений, при оценке финансовой устойчивости и конкурентоспособности компании, при анализе хозяйственной деятельности предприятия.

Выводы и предложения, обоснованные в диссертации, по мнению автора, могут применяться для совершенствования системы учета доходов и расходов операторами, повышения уровня релевантности бухгалтерской информации компаний телекоммуникационного комплекса. Результаты исследования внедрены в практику деятельности компаний, предоставляющих услуги сотовой связи на федеральном и региональном уровнях.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ ИЗЛОЖЕНЫ В РАБОТАХ

Монография:

1. Баженова (Третьякова) Е.В. Особенности учета доходов и расходов операторами сотовой связи - Екатеринбург: Изд-во УрТИСИ ГОУ ВПО «СибГУТИ», 2007. – 7,15 п.л.

Статьи, опубликованные в рецензируемых ВАК изданиях:

2. Баженова (Третьякова) Е.В. Учетные проблемы расходов операторов мобильной связи // Мобильные системы, №2, 2007. – с.52-с.56. – 0,50 п.л.

3. Баженова (Третьякова) Е.В. Отраслевые особенности отражения в учете доходов операторами сотовой связи // Аудит и финансовый анализ, №5, 2007. – с.7-с.10. – 0,52 п.л.

4. Баженова (Третьякова) Е.В. Отраслевые аспекты учета расходов операторами сотовой связи // Аудит и финансовый анализ, №6, 2007. – с.28-с.32. – 0,64 п.л.

5. Коновалова И.Р., Баженова (Третьякова) Е.В. Отраслевые аспекты учета расчетов за услуги сотовой связи // Экономика региона, №4, 2007. – с.244-с.248. – 0,31 п.л. (авт. – 0,15 п.л.).

6. Коновалова И.Р., Баженова (Третьякова) Е.В. Отраслевые аспекты учета операторами сотовой связи // Известия Уральского государственного экономического университета, №1, 2007. – с.29-с.33. – 0,39 п.л. (авт. – 0,19 п.л.).

Материалы международных симпозиумов, научно-практических конференций:

7. Баженова (Третьякова) Е.В. Предоставление услуг сотовой связи // Бухгалтер XXI века: Материалы городской научной студенческой конференции. - Екатеринбург: Изд-во УрГЭУ, 2004. - с.5-с.7. – 0,12 п.л.

8. Баженова (Третьякова) Е.В. Экономические особенности отрасли связи // Конкурентоспособность территорий и предприятий во взаимозависимом мире: Материалы VIII Всероссийского форума молодых ученых и студентов. - Екатеринбург: Изд-во УрГЭУ, 2005. Ч.2. - с.9. – 0,06 п.л.

9. Баженова (Третьякова) Е.В. Отличия признания выручки от предоставления услуг связи по Российским положениям и Международным стандартам // Труды VI Международного Российско-Китайского симпозиума «Государство и рынок». В 3-х частях. - Екатеринбург: Институт экономики УрО РАН, 2005. Ч.2. - с. 28-с.31. – 0,19 п.л.

10. Баженова (Третьякова) Е.В. Доходы операторов сотовой связи // IX Региональная научная конференция. Тезисы докладов. - Апатиты: Изд-во Кольского филиала ПетрГУ, 2006. Ч.2. – с.3-с.4. – 0,04 п.л.

11. Коновалова И.Р., Баженова (Третьякова) Е.В. Судебная практика в отношении вопросов, связанных с оказанием услуг сотовой связи // Уральский консультант, №8, 2006. – с.38-с.44. – 0,67 п.л. (авт. – 0,33 п.л.).

12. Баженова (Третьякова) Е.В. Понятие договора об оказании услуг связи и другие гражданско-правовые понятия, применяемые в данной сфере // Сравнительное правоведение и проблемы современной юриспруденции. Материалы Международной научно-практической конференции. В 4-х частях. – Екатеринбург: Изд-дом «Уральская государственная юридическая академия», 2006. Ч.3. – с.80-с.84. – 0,21 п.л.

13. Баженова (Третьякова) Е.В. Развитие телекоммуникационных сетей сотовой связи в сельской местности в рамках реализации национального проекта «Социальное развитие села» // Продовольственная безопасность в системе народосбережения. Материалы Международной научно-практической конференции.- Екатеринбург: Изд-во УрГЭУ, 2006. – с.9-с.13. – 0,23 п.л.

14. Баженова (Третьякова) Е.В. Система взаиморасчетов в сотовой связи // Конкурентоспособность территорий и предприятий во взаимозависимом мире: Материалы IX Всероссийского форума молодых ученых и студентов. - Екатеринбург: Изд-во УрГЭУ, 2006. Ч.2. - с.4-с.5. – 0,06 п.л.

15. Баженова (Третьякова) Е.В. Динамичное развитие сотовой связи в России // Коммуникация в современном мире. Материалы Всероссийской

научно-практической конференции аспирантов и студентов «Журналистика, реклама и связи с общественностью: новые подходы». - Воронеж: Изд-во ВГУ, 2006. - с.157-с.158 – 0,07 п.л.

16. Баженова (Третьякова) Е.В. Особенности отражения доходов и расходов операторами сотовой связи // Теория, техника и экономика сетей связи. Сборник научно-технических и методических трудов. - Екатеринбург: Изд-во УрТИСИ ГОУ ВПО «СибГУТИ», 2006. - с.151-165 – 0,87 п.л.

17. Баженова (Третьякова) Е.В. Необходимость ведения аналитического учета доходов операторами сотовой связи // Конкурентоспособность территорий и предприятий меняющейся России: Материалы X Всероссийского форума молодых ученых и студентов. - Екатеринбург: Изд-во УрГЭУ, 2007. Ч.2. - с.4. – 0,05 п.л.

18. Баженова (Третьякова) Е.В. Особенности учета расходов операторами сотовой связи // Двенадцатые «Апрельские экономические чтения». Сборник трудов международной научно-практической конференции. Т.II «Экономика. Образование». – Омск: Изд-во ОмГУ, 2007. – с.9-с.13 – 0,47 п.л.

19. Баженова (Третьякова) Е.В. Принципы организации аналитического учета расходов сотовыми операторами // Международный молодежный научный форум «Ломоносов-2007». Материалы XIV Международной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых. Т.IV. – М.: Издательство МГУ, 2007. - с.259 – 0,06 п.л.

20. Баженова (Третьякова) Е.В. Развитие рынка услуг сотовой связи // Новые тенденции в экономике и управлении организацией: сборник научных трудов IV Международной научно- практической конференции. Т.I. – Екатеринбург: Издательство УГТУ-УПИ, 2008. - с.32-с.35 – 0,25 п.л.

Подписано в печать 02.06.2008.
Формат бумаги 60 x 84 ¹/₁₆. Бумага для множительных аппаратов.

Печать плоская. Печ.л. 1,6.
Заказ № 67 Тираж 150 экз.

Отпечатано с готового оригинал-макета в подразделении оперативной полиграфии
Уральского государственного экономического университета
620144, г.Екатеринбург, ул. 8 Марта/Народной Воли, 62/45

10 ~